

Berlin, 14.05.2021

## Handlungsempfehlung des VDIV Deutschland zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer WEG nach dem EuGH-Urteil vom 17.12.2020 (Az. C 449/19)

Der Europäische Gerichtshof hat mit Urteil vom 17. Dezember 2020 zum Az: C 449/19 entschieden, dass der Befreiungstatbestand nach § 4 Nr. 13 UStG für Wärmelieferungen einer Wohnungseigentümergeinschaft an die Wohnungseigentümer gegen Art. 135 Abs. 1 Buchst. 1 der europäischen Richtlinie für das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (2006/112/EU) verstößt. Die an diese Entscheidung anknüpfende Auseinandersetzung und Bewertung einiger Autoren in verschiedenen einschlägigen Fachzeitschriften hat dazu geführt, dass etliche Verwaltungsunternehmen verunsichert sind, ob und inwiefern das Urteil in sofortiger Konsequenz zu einer generellen Unanwendbarkeit der Befreiungsvorschrift in § 4 Nr. 13 UStG führt und somit vorrangig zu berücksichtigen ist.

### Hintergrund und Sachverhalt des Falles

Bei dem zugrunde liegenden Fall war die Klägerin eine WEG, die im Streitjahr ein Blockheizkraftwerk (BHKW) errichtet hatte. Dieses wurde teilweise zur Erzeugung von Strom genutzt, welcher an Energieversorgungsunternehmen geliefert wurde. Zum überwiegenden Teil diente das BHKW aber der Lieferung von Wärme an Wohnungseigentümer. Die WEG machte den vollen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des BHKW geltend, welchen das zuständige Finanzamt mit dem Hinweis auf § 4 Nr. 13 UStG versagte, soweit das BHKW für die Lieferung von Wärme an die Wohnungseigentümer verwendet wurde. Eine Option zur Umsatzsteuer nach § 9 Abs. 1 UStG war der WEG im konkreten Fall nicht möglich, da die Wohnungseigentümer Nicht-Unternehmer waren.

Hiergegen richtete sich die Klage beim Finanzgericht Baden-Württemberg. Die WEG machte im Rahmen des Verfahrens geltend, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 13 UStG über keine unionsrechtliche Grundlage verfüge und daher unionsrechtswidrig sei. Aufgrund der notwendigen Klärung dieser grundsätzlichen Fragestellung wendete sich das Finanzgericht damit an den Europäischen Gerichtshof.

### Entscheidung des EuGH

Der EuGH hat bestätigt, dass die Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen nicht als befreit von der Umsatzsteuer gelten darf. Damit fallen diese Lieferungen unter den Regelsteuersatz von derzeit 19 Prozent, sofern bei kleinen Wohnungseigentümergeinschaften nicht die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG gewählt werden kann. Der EuGH entsprach mit seiner Entscheidung damit den Bedenken der WEG und des Finanzgerichts Baden-Württemberg. Ohne vertiefte eigene Prüfung hatte der EuGH die Unternehmereigenschaft der WEG sowie die Steuerbarkeit der streitgegenständlichen Umsätze festgestellt. Da die Frage, ob die Wohnungseigentümergeinschaft Unternehmer ist, nicht Gegenstand des Verfahrens war, bestand weder für das vorliegende Finanzgericht noch für die Bundesregierung die Notwendigkeit, für die Luxemburger Richter die Besonderheiten der Wohnungseigentümergeinschaft nach deutschem Recht

Präsident  
Wolfgang D. Heckeler

Geschäftsführer  
Martin Kaßler

VDIV Verband der  
Immobilienverwalter  
Deutschland e.V.  
Leipziger Platz 9  
10117 Berlin

T 030 300 96 79-0  
F 030 300 96 79-21  
office@vdiv.de

Amtsgericht  
Berlin-Charlottenburg  
VR 20607

Steuernummer  
27 620 55783

USt-IdNr.  
DE 214 851 428

Bankverbindung  
Deutsche Kreditbank AG  
IBAN DE81 1203  
0000 1010 6441 00  
BIC BYLADEM1001

näher darzulegen.<sup>1</sup> Der EuGH befasste sich daher einzig mit der Frage, ob die nationale Befreiung in § 4 Nr. 13 des deutschen Umsatzsteuergesetzes auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL gestützt werden kann. Die europäische Richtlinie befreit vom Wortlaut her nur die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, wohingegen die Lieferung von Wärme nicht miterfasst ist. Der EuGH entschied nun, dass für § 4 Nr. 13 UStG keine unionsrechtliche Grundlage besteht und damit diese Vorschrift unionsrechtlichen Vorgaben widerspricht. Anhand dieser Vorgaben muss nunmehr das zuständige Finanzgericht in Baden-Württemberg ein Urteil fällen. Diese Entscheidung steht zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch aus.

### **Aus dem Urteil sich ergebende Fragestellungen**

Es stellt sich nun die Frage, ob und inwieweit der deutsche Gesetzgeber gezwungen ist, eine vollständige Streichung oder zumindest teilweise Änderung des § 4 Nr. 13 UStG vorzunehmen. Eine Streichung könnte in der Praxis dazu führen, dass sämtliche Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaft und damit auch laufende gewöhnliche Betriebskosten an die Eigentümer umsatzsteuerpflichtig werden, um im Gegenzug als WEG vorsteuerabzugsberechtigt zu sein. Dies könnte zu einem Mehraufwand für Verwaltungsunternehmen und Eigentümer führen. Digital aufgestellte Verwaltungen haben hier Vorteile. Eingangsrechnungen können heute aufgrund eines Scan-Erkennungsprogramms zum einen direkt der jeweiligen WEG zugeordnet werden und zum anderen überprüft dieses Programm, ob die Voraussetzungen nach §14 Abs. 4 Nr. 1-9 des Umsatzsteuergesetzes erfüllt sind. Klar ist aber, dass Umsatzsteuererklärungen beim Finanzamt eingereicht werden müssen.

Einige Wohnungseigentümergeinschaften könnten aufgrund der EuGH-Entscheidung aber in Erwägung ziehen, aus Finanzierungsgründen einen Vorsteuerabzug (auch) rückwirkend für gemachte größere Investitionen für Wärmelieferungen (Bsp. BHKW, Solaranlage, Heizungsanlage) geltend zu machen und sich dabei auf das Unionsrecht berufen, soweit dies wirtschaftlich sinnvoll erscheint. In solchen Fallkonstellationen ist die Umsatzsteuer aus Eingangsumsätzen als Vorsteuer abzugsfähig und kann zu teils erheblichen Erstattungsbeträgen durch die Finanzverwaltung führen. Zu berücksichtigen ist bei einer rückwirkenden Geltendmachung gegenüber dem Finanzamt die sogenannte Festsetzungsverjährung.

Der Verwalter sollte dann der betroffenen WEG einen entsprechenden Hinweis erteilen und die Empfehlung geben, eine steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Beratung einzuholen. Vorab zu prüfen wäre dabei, ob der einmalige Vorteil aus dem Vorsteuerabzug für die Investition in den Folgejahren aufgrund der dann umsatzsteuerpflichtigen Energie-Lieferungen wieder

---

<sup>1</sup> Die Frage der Unternehmereigenschaft ist unstrittig. Der Bundesfinanzhof hat dies mit zwei Urteilen bestätigt: BFH vom 22.01.2018 Az: V R 65/17 und BFH vom 20.09.2018 Az: IV R 6/16. In beiden Fällen hat der BFH die Unternehmereigenschaft der WEG bejaht. Ansonsten wäre der § 4 Nr. 13 UStG nicht notwendig gewesen. Auch in dem BFH-Urteil vom 22.11.2018 Az: V R 65/17 in welchem der BFH der Bruchteilsgemeinschaft die Unternehmereigenschaft versagt hat, hat er klarstellend ausgeführt, dass sich an der umsatzsteuerlichen Behandlung einer WEG durch das Urteil zur Bruchteilsgemeinschaft nichts geändert habe und die Unternehmereigenschaft nicht in Frage gestellt wird.

aufgezehrt wird. Dabei wird es sich immer um eine einzelfallbezogene Vorgehensweise handeln. In den Folgejahren besteht für die WEG für sämtliche Eingangsumsätze der Vorsteuerabzug und für die Ausgangsumsätze die Umsatzsteuerpflicht. Sofern keine Investitionen anstehen, wird es dann auf ein Nullsummenspiel hinauslaufen. In allen Investitionsfällen stellt sich die WEG günstiger, wenn Sie auf die Steuerpflicht des EUGH-Urteils besteht.

### **Weitergeltung der bisherigen Rechtslage aufgrund fehlender unmittelbarer Auswirkungen der Entscheidung**

Grundsätzlich gilt, dass die Finanzverwaltungen/-Ämter in Deutschland so lange an die Vorgaben des geltenden deutschen Rechts gebunden sind, bis veränderte Verwaltungsanweisungen des zuständigen Bundesfinanzministeriums erlassen werden. In dem aktuellen Umsatzsteuer-Anwendungserlass 2021 sind die hier zur Diskussion stehenden Wärmelieferungsleistungen und damit auch alle anderen in **Abschnitt 4.13.1 Abs. 2 UStAE** genannten sonstigen Leistungen von Wohnungseigentümergeinschaften an ihre Mitglieder weiterhin als steuerfreie Leistungen aufgeführt. So lange also § 4 Nr. 13 im Umsatzsteuergesetz enthalten ist, wird kein Finanzamt die Umsetzung des EuGH-Urteils verlangen, so dass der Verwalter mit einer Aufforderung zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für WEG nicht rechnen muss. Wie oben bereits ausgeführt, dürfen umgekehrt alle Steuerpflichtigen aber verlangen, eine steuerliche Behandlung der WEG-Leistungen an ihre Miteigentümer nach den Vorgaben des EuGH vorzunehmen, sofern dies in Ausnahmefällen wirtschaftlich günstiger sein sollte.

### **Möglichkeiten eines weiteren Vorgehens des deutschen Gesetzgebers**

Um kein Vertragsverletzungsverfahren mit der EU-Kommission zu riskieren, ist der nationale Gesetzgeber grundsätzlich angehalten, eine Änderung bzw. Anpassung der betroffenen Norm vorzunehmen. Ergangene EuGH-Urteile in der Vergangenheit (siehe z.B. das EuGH-Urteil vom 16.04.2015 in Sachen Wojskowa ECLI:EU:C:2015:229 = NZM 2015, 529, wonach laut EuGH die Lieferung von Wasser, Elektrizität und Wärme sowie Abfallentsorgung nicht unter die steuerbefreiten Vermietungsleistungen im Sinne der MwStSystRL fällt, aber das deutsche Gesetz bisher nicht geändert wurde) zeigen jedoch, dass nicht zwingend jede Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zu einer umgehenden Anpassung bzw. Änderung des nationalen Rechts führte bzw. keine zeitlichen Vorgaben existieren.

Es sind verschiedene Möglichkeiten denkbar, wie der Gesetzgeber die Vorgaben des EuGH-Urteils in das deutsche Recht umsetzt.

Der Gesetzgeber könnte sich gezwungen sehen, den § 4 Nr. 13 UStG gänzlich zu streichen und die Wohnungseigentümergeinschaft aber weiterhin als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ansehen. Dies hätte zur Folge, dass einige Leistungen der WEG umsatzsteuerpflichtig werden und sie vorsteuerabzugsberechtigt ist. Dies hätte jedoch zur Folge, dass sich dann alle Leistungen, für die der WEG kein Vorsteuerabzug zusteht (z. B. angestellter Hausmeister, Abwasser- und Müllgebühren etc.) aufgrund der Weiterberechnung an die einzelnen Miteigentümer in Höhe der Umsatzsteuer verteuern würden.

Denkbar könnte aber auch sein, dass § 4 Nr. 13 UStG vom deutschen Gesetzgeber zwar gestrichen wird, aber aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des EuGH die Wohnungseigentümergeinschaft nicht mehr als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes angesehen wird.

Schließlich könnte nach einer Streichung des § 4 Nr. 13 UStG die WEG und ihre Eigentümer zu einer Mehrwertsteuergruppe i.S.d. Art. 11 der europäischen Richtlinie zusammengefasst werden. Auf Art. 11 hatte der EuGH in seinem Urteil bereits hingewiesen. Danach kann jeder Mitgliedstaat nach Konsultation des in der Richtlinie genannten Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (Art. 398 MwStSystRL) in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. Würden die Wohnungseigentümergeinschaft und ihre Eigentümer zu einer Mehrwertsteuergruppe zusammengefasst, dann lägen zwischen Wohnungseigentümergeinschaft und ihren Wohnungseigentümern nur nicht steuerbare Innenumsätze vor.

#### **Bundesfinanzministerium (BMF) sieht keinen unmittelbaren Handlungsbedarf – Antwort an den VDIV Deutschland**

Aufgrund der Brisanz des Themas hat sich der VDIV Deutschland mit Schreiben vom 10.03.2021 an das Bundesfinanzministerium mit der Bitte gewandt, dem Verband Hinweise und Informationen mitzuteilen, ob und wie sich eine grundlegende Änderung der Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 13 UStG abzeichnet. Das BMF teilte dem VDIV in einem Antwortschreiben zwischenzeitlich mit, dass

„Die Auswirkungen des EuGH-Urteils sowie des noch anstehenden Folgeurteils des Finanzgerichts Baden-Württemberg werden zusammen mit den obersten Finanzbehörden der Länder zu gegebener Zeit geprüft. In welchem Umfang eine Änderung der – auch nach Ergehen des EuGH-Urteils unverändert fortbestehenden – deutschen Rechtslage betreffend § 4 Nr. 13 UStG zu erfolgen hat, ist zurzeit noch nicht absehbar.“

#### **Fazit**

Es bleibt zunächst offen, ob und wann der Gesetzgeber Anpassungen an die nationale Steuergesetzgebung vornimmt. Vor dem Hintergrund, dass die derzeit geltende Rechtslage bestehen bleibt und der § 4 Nr. 13 UStG weiter Bestandteil des UStG ist, besteht für Unternehmen und deren verwaltete Wohnungseigentümergeinschaften bei der umsatzsteuerlichen Behandlung kein unmittelbarer Handlungsbedarf. Auch ist derzeit nicht damit zu rechnen, dass sämtliche mit der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 13 UStG verbundenen Tatbestände aufgehoben werden, insbesondere nicht dort, wo dies im Ergebnis zu einer Mehrbelastung für Wohnungseigentümer und Mieter sowie zu einem erheblichen Mehraufwand für Verwaltungen und Finanzbehörden führen würde. Der Verwalter kann jedoch in der Gemeinschaft beschließen lassen, ob er in dieser Frage für die WEG tätig werden soll oder ob er lediglich die bestehende Rechtslage anwendet.